

0-794113

На правах рукописи

АРТЕМЬЕВ АЛЕКСЕЙ АЛЕКСАНДРОВИЧ

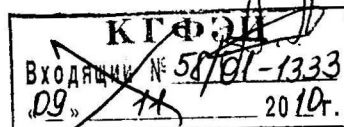
**АДМИНИСТРИРОВАНИЕ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ
КАК НАПРАВЛЕНИЕ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат
диссертации на соискание ученой
степени кандидата экономических наук

Москва

2010 год



**Работа выполнена на кафедре «Налоги и налогообложение» в ФГО УВПО
«Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации»**

Научный руководитель

**доктор экономических наук, профессор
Пансков Владимир Георгиевич**

Официальные оппоненты:

**доктор экономических наук, профессор
Дадашев Алихан Загратович**

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000715160

**кандидат экономических наук
Журавлев Андрей Александрович**

Ведущая организация

**ГОУ ВПО «Российская экономическая академия
им. Г.В. Плеханова»**

**Защита состоится «18» ноября 2010 г. в 10 часов на заседании совета по
защите докторских и кандидатских диссертаций Д 505.001.02 при ФГОБУВПО
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу:
125993, г.Москва, Ленинградский проспект, д. 49, аудитория 406.**

**С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-
информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г. Москва,
Ленинградский проспект, д.49, комн. 203.**

**Автореферат разослан «15» октября 2010 г. и размещен на официальном
сайте ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской
Федерации»: www.fa.ru**

**Ученый секретарь совета Д 505.001.02,
к.э.н., доцент**

Е.Е. Смирнова

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования.

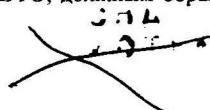
Современная система таможенного обложения формируется в нашей стране с начала 1990-х годов. Однако отсутствие концепции системы таможенного обложения как части налоговой системы России, а также научно обоснованных предложений в этой области ведут к тому, что важнейшие вопросы налоговой политики в таможенном обложении на законодательном уровне регулируются с недостаточным учетом теоретических основ налогообложения и принципов налоговой системы страны. Следствием является ситуация, когда вопросы таможенного обложения в значительной степени становятся прерогативой исполнительной власти, решения которой, часто принимаемые при отсутствии законодательных ориентиров, ущемляют права плательщиков, создают условия для бюджетных потерь и коррупции.

Для улучшения сложившейся ситуации важно установить экономический и правовой статус таможенных платежей, как единой категории, так и отдельных видов таможенных платежей (таможенных пошлин и таможенных сборов). Неопределенность статуса затрудняет использование принципов и правил регулирования, применяемых в отношении платежей, обладающих статусом либо налогов, либо сборов, либо платежей договорного характера, санкций и т.д. Со статусом таможенных платежей тесно связана проблема отсутствия законодательно установленного определения термина "таможенные платежи", которое отражало бы их сущностные признаки и на этой основе давало бы возможность определить границы их государственного регулирования.

В условиях экономических изменений 1990-х годов, при формировании доходов бюджетов бюджетной системы государство было вынуждено обратить особое внимание на сферы деятельности, которые были бы в наименьшей степени затронуты кризисом, и администрирование которых можно было осуществлять в новых экономических и правовых условиях. Одной из таких сфер стала внешняя торговля товарами, обложение которой таможенными платежами обеспечивает до половины доходов федерального бюджета (50% - 2008 г., 46,2% - 2009 г.). Однако экономическая оценка значения таможенных платежей для федерального бюджета, сопоставимая с показателями других стран, в настоящее время отсутствует.

Ряд решений в области таможенного обложения часто увязывается с официально заявленной целью вступления России во Всемирную торговую организацию (ВТО) и вытекающей из этого необходимостью приведения национального регулирования в соответствие с соглашениями ВТО. Однако опыт других стран, также сформировавших свою систему таможенного обложения на базе соглашений ВТО, должным образом не

314
2010



анализировался. Это, в частности, ведет к тому, что в нашей стране в отличие, например, от Евросоюза, установлены некоторые виды таможенных платежей, такие как, например, таможенные сборы, экономическая обоснованность которых неочевидна.

Системно не осмыслены проблемы контроля за уплатой таможенных платежей, отсутствует государственная концепция, касающаяся того, как должен осуществляться такой контроль.

Экономически неоднозначное определение объекта обложения таможенными платежами, предусматривающее, что объектом обложения являются все перемещаемые через таможенную границу товары, ведет к методологическим проблемам, касающимся таких элементов, как база обложения и льготы по уплате таможенных платежей.

Научные и практические дискуссии о лишении таможенной пошлины статуса федерального налога без изменения сущности отношений по уплате данного платежа почти не касаются анализа последствий этого решения. В то же время, именно изучение существующего механизма регулирования таможенных пошлин с точки зрения их отдельных элементов позволит выявить преимущества или недостатки решения об особом статусе таможенной пошлины, а также сделать вывод о легитимности этого платежа.

Нерешенность комплекса сформулированных вопросов ведёт к существенным искажениям государственной налоговой политики в части таможенного обложения, что позволяет говорить о проблеме фактического разрушения единого налогового пространства России. Представляется, что в целях решения указанных вопросов важно проведение исследования системы таможенного обложения с точки зрения принципов, разработанных в налоговой теории, и лежащих в основе налоговой системы России.

Таким образом, **актуальность** темы обусловлена необходимостью комплексного исследования таможенного обложения как направления налоговой политики и одного из инструментов государственного регулирования внешней торговли для обоснования решения ряда принципиальных теоретических и практических вопросов совершенствования налоговой системы, а также отсутствием комплексных работ на эту тему.

Степень разработанности проблемы. В российской экономической и правовой литературе вопросам таможенного обложения уделено значительное внимание. Различные теоретические и практические аспекты таможенных платежей и таможенного обложения нашли свое отражение в работах многих российских ученых и практиков: О.Ю. Бакаевой, Л.А. Бондарь, Д.В. Винницкого, Т.Е. Гварлиани, И.В. Горского, И.И. Дюмулена, С.И. Истомина, А.А. Журавлева, А.Н. Козырина, Е.В. Кудряшовой, К.Н.

Лодыженского, Н.В. Милякова, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, С.Г. Пепеляева, В. М. Родионовой, К.А. Сасова, Т.Н. Трошкиной, В.П. Шавшиной, В.А. Шамахова, И.И. Янжула и других.

Опубликованные работы направлены, главным образом, на исследование отдельных вопросов таможенного обложения, а именно:

- возможности использования таможенных платежей в целях регулирования развития тех или иных отраслей или сфер деятельности;
- обоснование факторов, влияющих на неполное поступление таможенных платежей в федеральный бюджет, и путей повышения их собираемости и др.

Вместе с тем, фактически отсутствуют исследования, которые бы комплексно рассматривали таможенное обложение как часть налоговой системы.

Требуют углубленной разработки, в том числе с точки зрения теоретических основ налогообложения, следующие актуальные проблемы: процедуры контроля уплаты таможенных платежей, состав их плательщиков, экономически правильное определение объекта таможенных платежей, льготы по таможенным платежам. Большинство авторов исследует статус таможенных пошлин и таможенных сборов, опираясь в основном на анализ наиболее общих свойств указанных платежей. При этом почти не разработаны вопросы, касающиеся отдельных элементов обложения таможенными пошлинами и таможенными сборами. Не изучены и методологические проблемы, связанные с нечёткой позицией государства при установлении этих элементов, например, последствия создания особой системы регулирования таможенных пошлин и таможенных сборов, существенно отличающейся от тех подходов, которые применяются для фискальных платежей, официально включенных в систему налогов и сборов.

Особенности государственной налоговой политики в области таможенного обложения в недостаточной степени анализировались с точки зрения международных обязательств России по вопросам регулирования отношений по уплате таможенных платежей: механизм регулирования таможенных пошлин, возможность и основания установления различных видов таможенных сборов, особенности администрирования товаров, при перемещении которых через таможенную границу были предоставлены льготы по таможенным платежам и др.

Цель и задачи исследования.

Целью работы является теоретическое обоснование концепции развития системы таможенного обложения и разработка рекомендаций по решению проблем, возникающих при уплате и администрировании таможенных платежей на основе

анализа политики государства в сфере налогового регулирования внешнеторговой деятельности.

Для достижения цели в работе были поставлены следующие задачи:

- сформулировать позицию относительно экономического и правового статуса таможенных платежей как фискальной категории и статуса отдельных видов таможенных платежей с целью обоснования их места в российской налоговой системе, а также разработки определения термина "таможенные платежи", отражающего их существенные признаки и позволяющего определить границы их государственного регулирования;

- дать экономико-теоретическую оценку роли таможенных платежей в доходах федерального бюджета;

- исследовать соответствие проводимой в России государственной политики в сфере таможенных платежей теоретическим представлениям о налогах и налогообложении, а также международному опыту таможенного обложения и принципам международных соглашений с позиции оценки возможности их применения в России;

- дать оценку экономической обоснованности отдельных видов таможенных сборов в целях подготовки предложений по уточнению видов таможенных платежей;

- выработать концептуальные подходы по совершенствованию контроля за уплатой таможенных платежей;

- рассмотреть отдельные элементы обложения таможенными платежами с целью выявления того, насколько экономически правильно определены такие элементы обложения, как объект и льготы;

- проанализировать практику регулирования таможенных пошлин в целях выявления последствий неправильной квалификации платежей, обладающих признаками налогов или сборов, а также разработки и обоснования механизма регулирования таможенных пошлин с соблюдением принципов налогообложения на основе анализа действующей практики и с учетом последствий квалификации таможенных пошлин, не предусматривающей их отнесение к категории "налог".

Объектом исследования является система таможенного обложения, действующая в Российской Федерации.

Предметом исследования выступает администрирование таможенных платежей как направление налоговой политики государства.

Методологические и теоретические основы исследования. Методологической основой диссертационной работы явились принципы диалектической логики,

исторического и системного анализа и синтеза. В качестве инструментов научного исследования применялись методы научной абстракции, индукции и дедукции, группировок, сравнений, экспертных оценок.

Теоретической базой исследования послужили труды ученых, работающих как в области налогов и налогообложения, так и таможенного регулирования внешнеторговой деятельности (в части таможенных платежей).

При подготовке диссертации использовалась действующая нормативная правовая база по налогообложению, государственному регулированию внешнеторговой деятельности, таможенному делу, международные документы.

Основные положения работы конкретизированы в форме таблиц и графиков, информационной базой которых послужили статистические данные Федеральной таможенной службы России, Министерства финансов Российской Федерации, Банка России, Федеральной службы государственной статистики, Счетной Палаты Российской Федерации.

Диссертационная работа выполнена в соответствии с Паспортом специальностей ВАК (специальность 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит).

Научная новизна исследования состоит в развитии концепции системы таможенного обложения как части налоговой системы России, в частности:

- предложены пути решения таких принципиальных вопросов налогообложения, как “наполнение” налоговой системы, с учетом обоснования того, что отношения в сфере таможенного обложения по своей экономической сути являются налоговыми отношениями, а также понятие “таможенные платежи”, отражающее их сущностный характер (фискальные платежи налогового характера) и возможные границы режима государственного регулирования;

- определены факторы, свидетельствующие о возможности проведения экономически объективной оценки роли поступлений от таможенных платежей для федерального бюджета России, в частности, устранение влияния “ввозного” НДС, особенности принятия к вычету которого в большинстве случаев не позволяют рассматривать поступления от его уплаты в качестве доходов бюджета;

- разработана концепция совершенствования контроля уплаты таможенных платежей с использованием принципов налогового контроля, таких как определенность, эффективность, справедливость. Концепция включает обоснование возможности и целесообразности применения подходов, принятых в налоговом контроле, в контроле уплаты таможенных платежей;

- выявлено, что в рамках существующего регулирования объект обложения таможенными платежами неоправданно расширен и охватывает большое количество операций, не отражающих его экономический смысл, на этой основе сформулированы предложения по уточнению объекта обложения таможенными платежами;

- применительно к таможенным платежам доказано, что льготное налогообложение может квалифицироваться как налоговая субсидия, поскольку с точки зрения своей экономической сущности оно может быть приравнено к такой форме финансового обеспечения из бюджета получающих льготы лиц, как субсидии физическим и юридическим лицам. Соответственно, проведена классификация преимуществ по уплате таможенных платежей с учетом экономической обоснованности их отнесения к налоговым субсидиям;

- установлено, что в отношении таможенных пошлин применяемый механизм их регулирования, по сути, делает эти платежи нелегитимными фискальными платежами, в результате чего отдельные плательщики получают возможность необоснованно пользоваться налоговыми субсидиями.

Теоретическая и практическая значимость исследования. Обоснованные в диссертационной работе теоретические выводы и практические рекомендации направлены на широкое использование при совершенствовании системы таможенного обложения Российской Федерации.

Теоретическая значимость работы заключается в том, что основные научные положения и выводы могут стать базой для теоретического обоснования и формирования концепции государственной политики в области таможенного обложения России, учитывающей требования налоговой теории и соответствующей научным методам налогообложения.

Практическую значимость имеют следующие рекомендации, содержащиеся в диссертации:

- предложение об уточнении перечня таможенных платежей, касающееся исключения из него экономически необоснованных видов таможенных платежей (таможенные сборы). Реализация этого предложения позволяет сформировать указанный перечень исключительно на основе платежей налогового характера. Такое уточнение перечня таможенных платежей также дает возможность сформулировать сущностное определение термина "таможенные платежи", позволяющего рассматривать их как единую категорию налогообложения и показывающее границы их государственного регулирования;

- предложения по совершенствованию контроля уплаты таможенных платежей, а именно: уточнение категорий “выпуск” и “условный выпуск” товаров, форм и процедур контроля, применяемых до и после выпуска товаров, соотношения таможенного и ведомственного контроля. Разработанные рекомендации позволили сформулировать концептуальные подходы к контролю уплаты таможенных платежей, основанные на трех принципиальных положениях: налоговый характер отношений по уплате и администрированию таможенных платежей; особенности таможенного обложения (комплекс вопросов, связанных с необходимостью “выпуска” товара таможенными органами); учет международных соглашений по таможенному регулированию;

- рекомендации по уточнению объекта обложения таможенными платежами, а именно: установление в качестве объекта обложения операции по помещению товаров под определенный таможенный режим, поскольку именно таможенный режим учитывает деловые цели перемещения товаров через таможенную границу. Предложение обеспечивает более четкое разграничение в таможенном обложении таких элементов, как объект и льготы на основе подхода, согласно которому в объект обложения должны включаться обстоятельства, с наличием которых связывается возникновение обязанности по уплате налога; льготы – это преимущества, предоставление которых сопряжено с бюджетными потерями и должно быть обусловлено экономическими целями. Соответственно, возникает возможность более корректно определять экономические основания возникновения обязанностей по уплате таможенных платежей и особенности обложения ими;

- предложения по совершенствованию регулирования льгот по таможенным платежам: уточнение состава льгот и порядка их установления, в частности, определение всех существенных условий получения и использования льготы на законодательном уровне. Это позволит формировать достоверную информацию о величине бюджетных потерь в результате предоставления льгот как налоговых субсидий, совершенствовать процедуры контроля, анализировать экономическую обоснованность и т.д.;

- предложения по совершенствованию механизма государственного регулирования таможенных пошлин с соблюдением большинства принципов, традиционных для регулирования налогов, в том числе установление на законодательном уровне элементов обложения таможенными пошлинами.

Предложенный механизм формирует необходимые условия для будущего перехода к регулированию таможенных пошлин Налоговым кодексом Российской Федерации.

Содержащиеся в диссертации предложения могут использоваться Министерством финансов Российской Федерации при подготовке "Основных направлений налоговой политики"; лицами, имеющими право законодательной инициативы; при подготовке уполномоченными органами исполнительной власти, профильными комитетами Государственной Думы и Совета Федерации Федерального Собрания России заключений на законодательные инициативы; Счетной Палатой России при подготовке предложений по совершенствованию налогового, таможенного и бюджетного законодательства; как лекционный материал для преподавания дисциплин, связанных с налогообложением участников внешнеэкономической деятельности.

Апробация и внедрение результатов исследования.

Положения диссертации, касающиеся проблем регулирования таможенных пошлин и таможенных сборов, связанных с необоснованным исключением данных платежей из системы налогов и сборов России, были отражены в докладе "Новый порядок установления таможенных платежей" на заседании "круглого стола" "Развитие налоговой системы Российской Федерации: опыт, проблемы, перспективы" (Финакадемия, 3 ноября 2004 года, Москва).

Положения диссертации, связанные с проблемами администрирования таможенных платежей, были отражены в докладе "Администрирование налогов и сборов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу" на заседании "круглого стола" "Актуальные проблемы теории и практики налогового администрирования в Российской Федерации" (Финакадемия, 26 октября 2005 года, Москва).

Положения диссертации включены в виде раздела 15 "Налоговая система России и таможенные платежи" в специальный доклад Торгово-промышленной палаты (ТПП) Российской Федерации "Бизнес и налоги", подготовленного в рамках III-го Всероссийского налогового форума.

Положения диссертации были использованы при работе над законопроектами №№80135-4 "О внесении изменений в Таможенный кодекс Российской Федерации" (в части установления таможенных сборов), 364858-3 "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации о налогах и сборах" (в части установления видов налогов и сборов в Российской Федерации, закрепления полномочий органов законодательной (представительной) власти и органов местного

самоуправления по установлению налогов и сборов), 380975-4 "О внесении изменений в Таможенный кодекс Российской Федерации" (в части совершенствования таможенного администрирования исчисления, уплаты, взыскания и возврата таможенных платежей).

Положения диссертации были учтены и отражены в Заключении Комитета по бюджету Совета Федерации Федерального Собрания РФ по Законопроекту №380975-4 "О внесении изменений в Таможенный кодекс Российской Федерации" (в части совершенствования таможенного администрирования исчисления, уплаты, взыскания и возврата таможенных платежей).

Положения диссертационной работы используются в преподавании дисциплин «Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности (ВЭД)», «Налоговое регулирование ВЭД» (магистратура), "Теория и история налогообложения" на кафедре "Налоги и налогообложение" ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации».

Результаты внедрения подтверждены справками.

Публикации. Основные положения исследования опубликованы в 22 научных работах общим объемом 13,9 п.л., в т.ч. авторский объем – 11,29 п.л. В журналах, определенных ВАК, опубликовано 11 статей общим объемом 6,8 п.л., в т.ч. авторский объем – 5,33 п.л.

Структура и содержание работы обусловлены логикой, целью и задачами исследования. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 120 наименований, и 12 приложений. Диссертация включает 13 таблиц, 1 график. Общий объем работы составляет 198 страниц.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ

В соответствии с целью и задачами исследования в диссертации рассмотрены три группы проблем.

Первая группа проблем связана с исследованием соответствия государственной политики в сфере таможенных платежей теоретическим представлениям о налогообложении и анализом роли таможенных платежей в формировании доходов федерального бюджета России.

При проведении анализа роли таможенных платежей в формировании бюджетных доходов отмечено, что после ликвидации государственной монополии на внешнюю торговлю она стала одним из наиболее важных источников бюджетных доходов, поступающих преимущественно от обязательных платежей, уплачиваемых участниками ВЭД в связи с перемещением товаров через таможенную границу.

Таблица 1. Доходы федерального бюджета от уплаты таможенных платежей, млрд. руб.

Доходы федерального бюджета, в том числе:	2005	2006	2007	2008	2009
<i>таможенные платежи, всего</i>	5 127, 2	6 276, 3	7 781, 1	9 275, 9	7336,7
удельный вес в общем объеме доходов федерального бюджета, %	40,7%	45,1%	41,3%	50,0%	46,2
НДС по товарам, ввозимым на территорию России	425, 6	559, 5	836, 8	1 093, 5	842,7
Акцизы по товарам, ввозимым на территорию России	17, 6	17, 2	26, 2	35, 2	19,8
Таможенные пошлины, в т.ч.	1 622, 8	2 237, 4	2 322, 9	3 484, 9	2509,4
Ввозные	270, 9	341, 6	488	625, 6	467,2
Вывозные	1 351, 9	1 895, 8	1 834, 9	2 859, 3	2042,2
Таможенные сборы	18, 2	19	24, 2	28, 2	19,7

Контроль за их уплатой осуществлялся таможенными органами, а платежи эти получили законодательно установленное название “таможенные платежи”.

Экономико-теоретическая оценка значения таможенных платежей для федерального бюджета России, обеспечивающая сопоставимость с показателями других стран, позволила отметить, что официальные оценки, хотя и являются правильными арифметически, экономически недостаточно корректны. Так, хотя доля таможенных платежей доходит до половины доходов федерального бюджета, даже общий анализ статистических данных свидетельствует, что с точки зрения реального экономического

содержания значение поступлений от таможенных платежей для бюджетных доходов представляется искаженным. Более 60% сумм "ввозного" НДС принимается к вычету и, соответственно, выполняют регулируемую, а не фискальную роль.

Реальными доходами от таможенных платежей являются только доходы от таможенных пошлин, величины поступлений от которых и их доли в доходах, как от таможенных платежей, так и в общем объеме доходов федерального бюджета составляют соответственно 72-78% и 30-38%. В целях более экономически объективных оценок значения доходов от таможенных пошлин обращено внимание на соотношение доходов от вывозных и ввозных пошлин в общем объеме бюджетных доходов от них. Доля вывозных пошлин составляет 80-85%, ввозных – 15-20%.

При этом только ввозные таможенные пошлины традиционно применяются большинством стран и обеспечивают стабильные поступления, хотя и не характеризующиеся высокой долей в бюджетных доходах. Вывозные же пошлины применяются в отношении товаров, экспорт которых и поступления от их обложения пошлинами существенно зависят от мировой конъюнктуры. Так, в России 98% доходов от вывозных пошлин формирует обложение сырой нефти, природного газа и нефтепродуктов. При снижении цен на указанные товары в 2009 году поступления от вывозных пошлин по сравнению с 2008-ым годом сократились почти на 30%.

Рассмотрение вопросов, касающихся места таможенных платежей в доходах бюджета с точки зрения бюджетной классификации, показало, что включение таможенных пошлин и таможенных сборов, обладающих признаками, соответственно, налогов и сборов, в один ряд с такими платежами, как доходы от продажи государством на экспорт урана является методологической ошибкой. Это позволило сделать вывод о том, что решение, согласно которому таможенные пошлины и таможенные сборы стали рассматриваться как неналоговые доходы федерального бюджета, затрудняет формирование единых методологических подходов к оценке удельного веса доходов от таможенных платежей в общем объеме доходов федерального бюджета.

Это обусловило постановку вопроса об **исследовании места таможенных платежей в российской налоговой системе**. Поскольку государство не только устанавливает определенный перечень таможенных платежей, но и формирует особую сферу их регулирования, для лучшего понимания таможенных платежей как части налоговой системы обоснована целесообразность использования термина "таможенное обложение".

Для определения границ регулирования таможенных платежей и таможенного обложения был использован термин "фискальное взимание", объединяющий налоги и

сборы на основе их общих сущностных признаков. В работе обосновано, что более корректным понятием является “фискальный платеж”, поскольку в большинстве случаев осуществляется не взимание, а самостоятельная уплата плательщиками.

При изучении места таможенных платежей в налоговой системе следует исходить из того, что отдельные виды таможенных платежей исходя из своих сущностных признаков могут относиться либо к фискальным платежам, и тогда их регулирование должно основываться на принципах, характерных для регулирования налогов и сборов, либо к иным группам платежей, получаемых государством: поступления в рамках договорных отношений, санкции. Очевидно, что исследуя таможенные платежи как единую категорию можно предполагать, что они относятся к фискальным платежам, а значит должны рассматриваться как часть налоговой системы. На это указывает то, что они уплачиваются в связи с ведением определенной деятельности (внешняя торговля товарами), обладают признаками фискальных платежей, для отношений по их уплате нехарактерны признаки санкций либо платежей в гражданских отношениях.

Для правильного понимания места таможенных платежей в налоговой системе важно учитывать, что в соответствии с принятыми в России подходами фискальные платежи могут существовать в формах налога и сбора. Если же государством установлен принудительный платёж, отвечающий признакам фискального, но не являющийся налогом или сбором, можно предположить, что имеет место нелегитимный фискальный платёж.

С проблемами возможной нелегитимности части таможенных платежей, обусловленной наличием у них признаков фискальных платежей, но не включением их в систему налогов и сборов, связаны проблемы, касающиеся отсутствия законодательно установленного определения термина “таможенные платежи”. Представляется, что отсутствие такого определения не является технической недоработкой, поскольку оно должно содержать сущностные признаки, формирующие основы политики государства в области таможенного обложения. Можно предположить, что отсутствие указанного определения как единой категории фискальных платежей (налогов или сборов), привело к необоснованному решению о выведении таких таможенных платежей как таможенные пошлины и таможенные сборы из системы налогов и сборов.

Подчеркнуто, что вопросы, касающиеся места таможенных платежей в системе налогов и сборов и таможенного обложения в налоговой системе, отражают незавершенность её формирования. Проблемы включения таможенных сборов в систему налогов и сборов тесно связаны с одним из базовых вопросов современного налогового регулирования, касающегося того, должны ли все платежи, обладающие признаками

фискальных сборов, регулироваться исключительно Налоговым кодексом России.

В последние годы все чаще высказывается мнение о том, что одной из основных проблем налоговой политики России является недостаточное использование при её формировании налоговой теории и игнорирование её принципов. Это в значительной степени обусловило проблему, связанную с тем, что до настоящего времени не решен ряд принципиальных вопросов налогообложения. В связи с этим были изучены **проблемы соответствия государственной политики в сфере таможенных платежей теоретическим представлениям о налогах и налогообложении.** Существуют опасения, что политика государства в исследуемой области в значительной степени направлена на формирование особой системы регулирования, существенно отличающейся от подходов, выработанных теорией налогообложения, и основанных на них принципов формирования налоговой системы нашей страны.

Учитывая, что среди установленных видов таможенных платежей преобладают фискальные платежи, а, значит, систему таможенного обложения следует рассматривать как часть налоговой системы, логично предположить, что ряд нерешенных вопросов налогообложения находится в сфере таможенного обложения.

С другой стороны отдельные проблемы таможенного обложения могут быть обусловлены общими неоднозначными вопросами формирования налоговой системы.

Одним из таких вопросов можно назвать отсутствие в экономической науке четкого понимания того, что следует считать налогом, вытекающих из этого проблем определения данного термина и обусловленных этим примеров установления фискальных платежей, в том числе в сфере таможенных платежей, по сути являющихся налогами, но в связи с отсутствием налогового статуса, регулируемых ненадлежащим образом: например, из законодательства четко не следуют условия исполнения обязанностей по уплате, что позволяет говорить о нелегитимности таких платежей.

Анализ мнений учёных позволил выделить две основные точки зрения о необходимости официального определения налога, комплексно отражающего его сущность. Первая точка зрения состоит в том, что строгая формулировка понятия налога необязательна. Другое мнение состоит в существенном значении экономически правильного определения налога. Для понимания того, какое из мнений более обосновано и, учитывая, что проблемы определения термина “налог” должны проявляться при формировании и реализации политики государства в таможенном обложении, ряд значимых решений в этой области анализировался на предмет их соответствия теоретическим представлениям о налогообложении, таким как:

- *экономические принципы.* Проанализировано соответствие подходов к

определению состава плательщиков таможенных платежей принципам всеобщности, равенства и справедливости. Отмечена проблема неясности, как в таможенном обложении должна применяться конституционная обязанность "каждого" уплачивать законно установленные налоги и сборы: должна ли она распространяться только на лиц, являющихся плательщиками в связи с осуществлением ими облагаемых операций, или допустимы расширительные подходы. Обоснована необходимость ориентироваться на подход, согласно которому принцип всеобщности должен распространяться только на лиц, попадающих в рамки понятия "налогоплательщик". Сделан вывод о невыполнении при определении состава плательщиков таможенных платежей принципа всеобщности. Возможность возложения обязанности по уплате таможенных платежей на не участвующего во внешней торговле покупателя товаров на внутреннем рынке позволяет говорить и о нарушении принципов равенства и справедливости;

- *юридические принципы*: приоритетность налогового законодательства, законодательная форма установления налога, в том числе его элементов. На основе анализа механизма, разграничивающего регулирование вопросов таможенного обложения в рамках налоговой и таможенной сферы, отмечены опасности ситуации, при которой регулирование этих вопросов вне налогового законодательства создает возможность для применения нечетких правил, наделяющих исполнительную власть правом определять отдельные элементы обложения таможенными платежами, а также самостоятельно формировать правила их администрирования;

- *организационные принципы*: на примере принципов единства и определенности налоговой системы. Отмечены нарушения в сфере таможенного обложения важнейшего принципа, касающегося единства как системы налогов и сборов, так и налоговой системы: установленная Налоговым кодексом система налогов и сборов не является исчерпывающей.

Отмеченные проблемы нарушения принципов налогообложения ведут к искажениям в инструментах регулирования, применяемых в налоговой политике, подтверждая, что несоблюдение теоретических положений обуславливает огромное количество вопросов на практике. Анализ наиболее важных элементов государственной политики по таможенному обложению, свидетельствует, что недостаточно четкое определение налога создаёт условия для принятия решений, нарушающих основы налоговой системы. Определение фундаментальных категорий налогообложения (фискальные платежи, налог, сбор, таможенные платежи) призвано сформировать границы режима их государственного регулирования. Представляется, что предложенное В.Г. Пансковым определение налога, основанного на таких его

характеристиках как обязательность, индивидуальная безвозмездность, относительная регулярность, законодательное установление, уплата лицами, признанными налогоплательщиками, в целях финансового обеспечения деятельности государства и(или) муниципальных образований, позволяет сформировать границы режима регулирования этого платежа и отражает его сущностные признаки. Полагаем, что лежащие в основе этого определения подходы следует использовать при формулировании определения термина "таможенные платежи".

Вторая группа проблем связана с анализом действующего порядка администрирования таможенных платежей.

Для решения общей задачи, связанной с разработкой рекомендаций по решению проблем, возникающих при уплате и администрировании таможенных платежей на основе анализа политики государства в сфере таможенного обложения, исследовались особенности механизма контроля таможенными органами уплаты таможенных платежей. Для осмысления места и роли таможенных органов в системе налоговых отношений проведено сравнение процедур контроля уплаты таможенных платежей с процедурами налогового контроля. При этом контроль за уплатой таможенных платежей имеет сущностные отличия от налогового контроля, связанные с такими особенностями, как действия таможенных органов по выпуску товаров и возможность контроля товаров после выпуска, а также необходимость учета международных соглашений по таможенному регулированию. То есть полномочия таможенных органов должны отличаться от полномочий налоговых органов, но границы этих полномочий и отличий требуют разработки. Было осуществлено сравнение принципов, форм и процедур контроля в таможенном обложении и в налоговом контроле.

Результаты исследования показали, что большинство споров по вопросам контроля за уплатой таможенных платежей вызваны тем, что в таможенном обложении процедуры контроля, особенно осуществляемого после выпуска товаров, установлены нечетко. Так, сравнение экономически похожих форм контроля: выездной налоговой проверки и специальной таможенной ревизии, позволяет отметить, что в НК РФ четко прописаны процедуры проведения не только налоговых проверок, но и последующих действий: составление акта проверки, его вручение проверяемому лицу, представление возражений, рассмотрение акта проверки и возражений плательщика, принятие, обжалование и исполнение решения. Таким образом, НК РФ в большинстве случаев позволяет однозначно понимать, к какой из указанных процедур относятся те или иные действия и как они должны выполняться. В таможенном же регулировании аналогичные процедуры изложены гораздо менее детально, а в некоторых случаях отсутствуют

вообще. Для решения отмеченных проблем необходим комплекс мер, которые должны вести к сближению процедур налогового и таможенного контроля. На этой основе были сформулированы концептуальные подходы, касающиеся совершенствования контроля уплаты таможенных платежей, в том числе применения в этой области процедур налогового контроля. Предложения касаются увеличения срока, в течение которого осуществляется выпуск товара, уточнения категорий товаров, попадающих в рамки процедуры "условный выпуск", форм контроля, которые могут применяться после выпуска товаров, процедур применяемых в рамках предлагаемых форм. Это позволяет выявить основные проблемы контроля в таможенном обложении и более корректно определить место и роль таможенных органов как участника налоговых отношений.

Проанализированы проблемы определения **объектов обложения таможенными платежами и льгот** по их уплате. Обосновано, что официальные подходы к определению объектов обложения таможенными платежами (ввоз товаров, товары, перемещаемые через границу) не в полной мере базируются на теоретических представлениях о том, что объект обложения должен иметь экономические основания.

Поскольку товары перемещаются через границу с разными экономическими целями, с учетом которых выбирается таможенный режим, был сформулирован вопрос о корректности с точки зрения экономической сущности объекта обложения считать таковым все товары, перемещаемые через таможенную границу, или факт их ввоза. Отмечено, что сами по себе внешнеторговые товары или их ввоз сложно считать экономическими основаниями возникновения налоговых обязанностей. Выявлено, что такое "расширенное" определение объекта обложения таможенными платежами ведёт к методологически спорным ситуациям, связанным с определением налоговой базы и оценкой состава льгот по таможенным платежам.

При проведении анализа действующего института льгот по уплате таможенных платежей акцент был сделан на такие вопросы как: определение термина "льготы по уплате таможенных платежей"; состав льгот и квалификация той или иной операции в качестве льготированной; правила установления; экономическая обоснованность льгот. Исследование позволило сделать практически важные выводы, касающиеся:

- неразработанности терминологии, используемой в отношении льгот по уплате таможенных платежей;
- неупорядоченности состава льгот по уплате таможенных платежей;
- нарушения принципа установления налогов и сборов в должной процедуре, в том числе и такого их элемента как льготы;
- неочевидного состава льгот по таможенным платежам.

Анализ льгот по таможенным платежам показал, что приведенные выше проблемы ведут к тому, что заинтересованные государственные органы объективной информацией об анализируемых льготах не располагают. Выявленный комплекс нерешенных вопросов, касающихся льгот по таможенным платежам, позволяет сделать вывод о том, что на примере таможенного обложения подтверждается отмечаемая другими авторами проблема субъективных стимулов установления налоговых преимуществ, которые могут и не иметь своей целью общественную пользу.

Взаимоувязанное рассмотрение таких элементов обложения таможенными платежами, как объект обложения и льготы дает возможность обосновать, что объект обложения таможенными платежами неоправданно расширен и включает большое количество операций, экономический смысл которых не позволяет рассматривать их в качестве объекта обложения. Спорное определение объекта обложения обуславливает проблемы некорректного понимания и регулирования льгот, в том числе неверную квалификацию различных операций в качестве льготлируемых.

Особое беспокойство вызывает ситуация, при которой нормы законодательства не дают четкого представления о правах и обязанностях плательщиков и контролир органов. Недопустимое в традиционных налоговых отношениях делегир исполнительной власти полномочий в области льгот по таможенным платежам ведет к установлению не просто экономически необоснованных льгот, но и к фундаментальному искажению, как принципов налогообложения, так и экономических целей применения ряда таможенных режимов, например, временного ввоза. Требуется решения и проблема комплексного и экономически корректного отражения льгот в отчетности, которой пользуются уполномоченные государственные органы.

Анализ государственного регулирования таможенных пошлин проводился с учетом недостаточной изученности вопросов, касающихся отдельных элементов обложения таможенными пошлинами и методологических проблем, связанных с нечётким установлением этих элементов. Представляется, что именно результаты изучения отдельных элементов обложения дают возможность ставить вопрос о необходимости квалификации таможенной пошлины в качестве налога. На основе изучения правил уплаты таможенных пошлин были разработаны две проблемы, касающиеся последствий неправильной квалификации платежей, обладающих признаками налогов либо сборов: легитимность фискального платежа, единые требования к плательщикам.

Особенности формирования правил уплаты таможенных пошлин рассматривались на примере таких элементов обложения, как ставки и льготы.

Установлено, что в рамках существующего регулирования большинство принципов налогообложения не соблюдается, законодательные положения носят рамочный характер, регулирование фактически осуществляется исполнительной властью по своему усмотрению. Это позволяет констатировать, что в отношении таможенных пошлин, с одной стороны, можно говорить о том, что применяемый механизм регулирования, по сути, делает их нелегитимными фискальными платежами, с другой стороны – возможность пользоваться налоговыми субсидиями в виде льгот получают отдельные плательщики. Особенно важно, что лежащий в основе налоговой системы России принцип, согласно которому акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы так, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он должен платить, в отношении таможенных пошлин не реализован.

Третья группа проблем посвящена исследованию возможных направлений совершенствования политики государства в сфере таможенного обложения. Основным недостатком государственной политики в исследуемой сфере является создание системы регулирования, существенно отличающейся не только от законодательства о налогах и сборах, но и не соответствующей принципам налогообложения: всеобщности; законодательной формы установления самих платежей, их элементов и процедур уплаты и администрирования; равенства и справедливости; единства налоговой системы и определенности правил обложения.

Однако бесперспективными представляются попытки механического переноса правил Налогового кодекса России в область таможенного обложения. Результаты исследования показали, что большинство доктринальных подходов государственной политики в отношении таможенных платежей должны учитывать специфику и особенности таможенного обложения. Наиболее существенным является то, что в отличие от традиционных налоговых отношений, товары, облагаемые таможенными платежами, должны пройти процедуру "выпуска", одним из условий которой является уплата таможенных платежей.

Предложения по совершенствованию государственной политики в таможенном обложении важно увязывать с официально заявленными целями вступления России во Всемирную торговую организацию, присоединения к Международной (Киотской) конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур, а также формирования таможенного союза с Белоруссией и Казахстаном.

Таким образом, как общая доктрина государственной политики в области таможенных платежей, так и отдельные аспекты государственной политики в этой сфере должны основываться на трех составляющих: соблюдение принципов налогообложения;

учет особенностей обложения перемещаемых через границу товаров, связанных с необходимостью их таможенного оформления, контроля и выпуска; учет требований ГАТТ-ВТО и Киотской конвенции.

Первым шагом в совершенствовании таможенного обложения могло бы быть уточнение перечня видов таможенных платежей. В отношении таможенных сборов за таможенное оформление и за таможенное сопровождение отмечено несоблюдение существенных признаков сборов: индивидуальной возмездности и компенсационности. Поскольку на плательщиков таможенных сборов фактически возложены обязанности по финансированию таможенной службы, деятельность которой необходима обществу в целом, указанные сборы представляются экономически необоснованными. Такой подход соответствует опыту Евросоюза, в котором не допускается введение фискальных сборов за действия таможенных органов, осуществляемые в рамках их полномочий. Таким образом, в составе таможенных платежей предлагается оставить таможенные пошлины, НДС и акцизы, уплачиваемые при ввозе товаров. В этом случае категорией "таможенные платежи" охватывались бы фискальные платежи, имеющие похожее экономическое содержание, а именно налоговый характер.

Отсутствие законодательного определения термина "таможенные платежи" в значительной степени создает основу для их неопределенного статуса. Важно, чтобы определение термина "таможенные платежи" содержало их существенные признаки, которые должны формировать основу доктрины государственной политики в области таможенного обложения. Поскольку по результатам работы выявлено, что таможенные платежи являются фискальными платежами, а отношения, возникающие при их уплате, следует рассматривать как часть налоговых отношений, представляется, что определение таможенных платежей должно учитывать признаки налога: обязательность, индивидуальную безвозмездность, относительную регулярность, законодательное установление, уплату в целях финансового обеспечения деятельности государства лицами, признаваемыми плательщиками. Кроме того, в определении термина "таможенные платежи" должны быть отражены признаки, разграничивающие их с обычными налогами, и, соответственно, позволяющие учитывать особенности таможенного обложения: уплата в связи с перемещением товаров через таможенную границу, осуществление контроля за уплатой таможенными органами. В определении таможенных платежей следует подчеркнуть их налоговый статус. На этой основе было предложено установить следующее определение термина "таможенные платежи" - обязательные, индивидуально безвозмездные, законодательно установленные платежи, уплачиваемые лицами, признанными плательщиками таможенных платежей, в целях

финансового обеспечения деятельности государства. Таможенные платежи являются федеральными налогами, уплачиваемыми в связи с перемещением товаров через таможенную границу”.

Проведенный анализ свидетельствует о том, что в значительной степени проблемы контроля уплаты таможенных платежей вызваны неразработанностью в таможенном обложении процедур контроля, которые в большей степени развиты в обычном налогообложении. Предложенные подходы к осуществлению контроля уплаты таможенных платежей, основаны на следующих принципиальных положениях.

При выработке концепции контроля уплаты таможенных платежей необходимо стремиться к сближению процедур налогового и таможенного контроля, но с обязательным учетом особенностей таможенного обложения, поскольку отношения по уплате таможенных платежей по своей сути являются налоговыми отношениями,;

Предложения по совершенствованию контроля уплаты таможенных платежей не должны противоречить Генеральному Соглашению по Тарифам и Торговле и Киотской конвенции исходя из официально заявленной цели вступления во Всемирную торговую организацию (ВТО) и связанной с этим необходимости приведения национального регулирования в рамки требований ВТО.

На основе сделанного анализа и выводов, связанных с проблемами определения объекта обложения таможенными платежами и льгот по их уплате, были сформулированы следующие положения.

1. Льготное налогообложение с точки зрения своей экономической сущности равносильно бюджетному финансированию лиц, получающих льготы. В сфере таможенных платежей это особенно характерно проявляется в таких ситуациях, как предоставление льгот по уплате таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения или предоставление полного освобождения от таможенных платежей при применении таможенного режима ”временный ввоз”.

С учетом экономической сути таких льгот, которые могут быть приравнены к финансированию их получателей из бюджета, актуально предложение о введении в законодательство понятия ”налоговые субсидии”. Для более комплексного отражения льгот в рамках составления и исполнения федерального бюджета, а также налогообложения, суммы, не поступившие в бюджет в результате предоставления льгот по уплате таможенных платежей, следует рассматривать в качестве налоговых субсидий.

2. Далеко не все предусмотренные действующим государственным регулированием ситуации, при которых таможенные платежи перечисляются в бюджет

в размере, меньшем, чем суммы, уплачиваемые при стандартных правилах обложения, экономически возможно считать льготами по таможенным платежам.

Таким образом, для того, чтобы понятие "налоговая субсидия" охватывало бы только те ситуации, при которых получаемые плательщиками преимущества могли бы рассматриваться как налоговые субсидии с учётом своего экономического смысла, в работе осуществлена классификация имеющихся преимуществ по уплате таможенных платежей на основе возможности их отнесения к налоговым субсидиям.

3. В целях экономически обоснованной классификации льгот предложено уточнить объект обложения таможенными платежами, поскольку применяемый сегодня объект создает условия отнесения к льготам ситуаций, которые с учетом их экономической сути более корректно рассматривать не как льготы, а как обстоятельства, не приводящие к возникновению объекта обложения.

На основе выполненного анализа сделан вывод о том, что в качестве объекта обложения таможенными платежами целесообразно установить помещение перемещаемых через границу товаров под определенный таможенный режим, поскольку именно таможенный режим определяет особенности обложения таможенными платежами с учетом целей перемещения конкретных товаров через границу.

Предлагаемый подход предусматривает, что часть таможенных режимов, используемых для оформления товаров, перемещаемых через таможенную границу в целях и в рамках операций, которые по своей экономической сути не должны облагаться таможенными платежами, не будут рассматриваться в качестве объекта обложения. Это обеспечивает разграничение таких элементов обложения, как объект и льготы с использованием классического подхода налогообложения: в объект налогообложения должны включаться обстоятельства, с наличием которых связывается возникновение обязанности по уплате налога; льготы – это преимущества, предоставление которых сопряжено с определенными бюджетными потерями и, следовательно, должно быть обусловлено какими-либо экономическими целями.

В исследовании доказывается, что таможенная пошлина относится к фискальным платежам, то есть к категории, объединяющей налоги и сборы. При этом квалификация пошлин как сбора некорректна, так как этому платежу не свойственны традиционные признаки сборов. Это подтверждает правильность позиции о целесообразности возвращения таможенной пошлине статуса федерального налога.

Результаты работы свидетельствуют о том, что квалификация таможенной пошлины в качестве налога имеет не только теоретическое, но и практическое значение, поскольку механизм регулирования, который сформировался и применяется исходя из

существующего неопределенного статуса таможенной пошлины, не обеспечивает должного государственного регулирования, делая этот платеж нелегитимным.

В настоящее время не является однозначным ответ на вопрос о том, должно ли регулирование этого платежа осуществляться в рамках Налогового кодекса или же, учитывая специфику пошлин, следует устанавливать правила их уплаты в рамках таможенного регулирования. По нашему мнению, более предпочтительным вариантом является дополнение второй части Налогового кодекса соответствующей главой "Таможенная пошлина", так как кодифицированная форма регулирования налоговых отношений является более предпочтительной из-за её системности и полноты регулирования соответствующих отношений одним законодательным актом.

В будущем представляется целесообразной разработка главы Налогового кодекса РФ, посвященной таможенной пошлине. Однако, учитывая, что такой вариант является более сложным и заинтересованными органами не обсуждается, считаем, что в настоящее время следует продолжить регулирование таможенных пошлин в рамках таможенного законодательства, но с приведением в соответствие с принципами налогообложения, которые были отмечены в работе.

Такой подход, а также сформулированные в работе предложения по совершенствованию системы регулирования в области таможенного обложения, хотя и не устраняют нарушение принципа единства налоговой системы, однако, дают возможность решить наиболее важные из существующих в настоящее время проблем. Обеспечивается соблюдение большинства принципов налогообложения, законодательные положения по таможенным платежам перестают носить рамочный характер, при осуществлении государственного регулирования исполнительная власть перестает брать на себя функции власти законодательной, тем самым соблюдается принцип разделения властей. Создаются условия для перехода к регулированию таможенных платежей на основе принципов формирования налоговой системы России. В том числе в отношении таможенных платежей появляется возможность реализации одного из наиболее важных принципов – законодательство должно быть сформулировано таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он должен платить.

Основные положения исследования отражены в следующих работах, опубликованных в журналах и изданиях, определенных ВАК:

1. Артемьев А.А. Новый статус таможенных платежей — потери для бюджета? [Текст] / А.А. Артемьев, С.В. Широков // Налоговая политика и практика. – М., 2004. - №9. – С. 4-8. (0,5/0,25 п.л.);

2. Артемьев А.А. Сколько стоят “услуги” таможи? [Текст] / А.А. Артемьев, С.В. Широков // Налоговая политика и практика. – М., 2004. - №11. – С. 18-21. (0,5/0,25 п.л.);
3. Артемьев А.А. Административная реформа продолжается – вопросы по таможенному регулированию остаются. [Текст] / А.А. Артемьев, С.В. Широков // Налоговая политика и практика. – М., 2005. - №2. – С. 34-39. (0,5/0,25 п.л.);
4. Артемьев А.А. Изменения правил уплаты НДС во внешнеэкономической деятельности: в чью пользу? [Текст] / А.А. Артемьев, С.В. Широков // Налоговая политика и практика. – М., 2005. - №11. – С. 16-19. (0,5/0,25 п.л.);
5. Артемьев А.А. Совершенствование администрирования таможенных платежей: комментарий к законопроекту. [Текст] / А.А. Артемьев // Налоговая политика и практика. – М., 2007. - №5(53). – С. 10-13. (0,6 п.л.);
6. Артемьев А.А. Несоответствие сведений в ГТД и других документах: проблема подтверждения права экспортёра. [Текст] / А.А. Артемьев // Налоговая политика и практика. – М., 2008. - №2(62). – С. 11-17. (0,75 п.л.);
7. Артемьев А.А. “Таможенные” проверки после выпуска товаров: проблемы процедур. [Текст] / А.А. Артемьев // Налоговая политика и практика. – М., 2008. - №7(67). – С. 10-15. (0,75 п.л.);
8. Артемьев А.А. Завершение таможенного режима “временный ввоз” выпуском для свободного обращения: таможенная стоимость “выпускаемых” товаров. [Текст] / А.А. Артемьев, Т.В. Каковкина // Налоговая политика и практика. – М., 2008. - №10(70). – С. 16-21. (0,66/0,33 п.л.);
9. Артемьев А.А. Целесообразны ли планируемые изменения? (О проекте Концепции таможенного оформления и таможенного контроля ввозимых товаров в местах, приближенных к государственной границе Российской Федерации) [Текст] / А.А. Артемьев, М.Н. Кашина // Налоговая политика и практика. – М., 2008. - №12(72). – С. 12-18. (0,48/0,24 п.л.);
10. Артемьев А.А. Экономическая обоснованность таможенных сборов. [Текст] / А.А. Артемьев // Налоговая политика и практика. – М., 2009. - №6(78). – С. 22-30. (1,06 п.л.);
11. Артемьев А.А. Как определить объект обложения таможенными платежами? [Текст] / А.А. Артемьев // Налоговая политика и практика. – М., 2010. - №2(86). – С. 22-27. (0,6 п.л.).

Кроме того, по теме диссертации опубликовано 11 работ в других научных журналах и изданиях.

$$\varnothing \approx$$